

**Audience publique du 29 mars 2012**

Recours formé par  
Monsieur ... et consort, ...  
contre une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions  
directes  
en matière de remise gracieuse d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28590 du rôle et déposée le 10 mai 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., demeurant à ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision implicite de refus du directeur de l'Administration des Contributions directes suite à une demande de remise gracieuse du 27 janvier 1994 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 mai 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 juin 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 19 juillet 1993, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section sociétés et des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'égard des conjoints ... le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1988.

Le 12 novembre 1993, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., imposés collectivement, le bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu pour l'année 1988.

Par une lettre du 27 janvier 1994, les époux ... introduisirent une demande de remise gracieuse d'impôt auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », la demande étant libellée comme suit :

*« Par la présente je me permets de demander en mon nom propre et au nom des conjoints ... une rectification par voie gracieuse de mon bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1988 daté du 12 novembre 1993 respectivement du bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1988 des conjoints ... (no fiscal ...).*

### **Historique**

1. - *En date du 10 mai 1993, ..., n° fiscal ..., reçoit le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'exercice d'exploitation 1988. Le bulletin reprend, entre autres, une ajoute pour "loyer conjoints ..." (...) qui comprend une charge nette d'intérêts (...). Cette charge nette se décompose de charges (...) et de produits (...). Le montant des produits comprend entre autres les intérêts (...) reçus de la part de .... Ces mêmes intérêts sont renseignés sub "intérêts à conjoints ..." et sont ainsi compris deux fois dans le revenu imposable.*
2. - *Le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour 1988 des conjoints ... daté le 19 juillet 1993 reprend, entre autres des revenus de capitaux (...) et des revenus de location qui confirment la double mise en compte des revenus de capitaux (...) ainsi qu'un montant (...) déjà compris dans les revenus de location (...) renseignés au bulletin de fixation de ....*
3. - *Mon bulletin personnel de l'impôt sur le revenu 1988 daté le 22 juillet 1993 comporte deux erreurs. La première étant ma quote-part (...) dans le montant repris sub 2, la deuxième est une double mise en compte partielle de ma rémunération provenant d'une occupation salariée. En effet celle-ci était déjà comprise dans ma quote-part du bénéfice commercial et est reprise une deuxième fois dans le revenu imposable en tant que revenu provenant d'une occupation salariée.*
4. - *Fin juillet 1993 je demande des explications relatives à mon bulletin d'imposition à Madame ... du bureau d'imposition ... à Luxembourg. Après discussion des points contestés, elle me demande de fournir des informations supplémentaires par écrit.*
5. - *Par ma lettre du 9 août 1993 (voir annexe), je fais parvenir à Madame ... les renseignements en question. Par la même lettre je lui demande de m'accorder un délai de paiement jusqu'à clarification des points contestés.*
6. - *Le 13 août 1993 j'ai un entretien téléphonique avec Madame .... Elle me confirme avoir reçu la lettre et m'informe qu'elle allait y réagir dans la quinzaine. Elle m'accorde un délai de paiement de 4 mois.*
7. - *En novembre je reçois mon bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1988 qui redresse l'erreur sur les traitements, mais qui ne change rien au montant du revenu de capitaux mobiliers. Ce bulletin était daté le 12 novembre 1993.*
8. - *Sur ce, immédiatement après réception du bulletin rectificatif, je m'adresse de nouveau à Madame ..., qui m'informe qu'elle ne peut rien modifier en ce qui concerne les intérêts vu que l'origine de ces données est un renvoi en provenance du bureau d'imposition Sociétés ...: que s'il y a erreur, c'est auprès de ce bureau d'imposition qu'il faut réclamer.*

9. - *Monsieur ... du bureau d'imposition Sociétés ..., que je contacte aussitôt, me répond qu'une réclamation n'est plus recevable vu que le délai de réclamation de trois mois est dépassé.*
10. – *En résumé il en résulte une double imposition des intérêts touchés par les conjoints ... (...) à la suite d'une double ajoute au niveau de ... (...) et au niveau des conjoints (...). Pour les différents associés ceci a mené aux augmentations du revenu imposables (sic) suivantes :*

<i>Feu ...</i>	<i>No fiscal: ...</i>	<i>39%</i>	<i>(...)</i>
<i>M. ...</i>	<i>No fiscal: ...</i>	<i>30,...%</i>	<i>(...)</i>
<i>M. ...</i>	<i>No fiscal: ...</i>	<i>30,...%</i>	<i>(...)</i>

(...)

### **Argumentaire**

*Lors de la réception du bulletin des collectivités je ne disposais pas encore des bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 1988. Ce bulletin m'est parvenu dans la dernière semaine de juillet et a donné lieu à deux contestations, la première étant la double mise en compte d'une rémunération reçue de ..., la deuxième ayant trait à la double imposition des intérêts mentionnés ci-dessus. La première contestation a été acceptée par le bureau d'imposition qui vient d'émettre un bulletin rectificatif pour l'impôt sur le revenu 1988. Cependant la deuxième revendication n'a pas été retenue pour les raisons décrites précédemment.*

### **Conclusion**

*Vu le montant considérable de l'impôt indûment mis en charge et étant donné qu'une vérification complète des bulletins ne m'était pas possible avant la réception du dernier bulletin de l'impôt sur le revenu, je vous demande de bien vouloir renoncer à la prescription en ce qui concerne le bulletin de la fixation en commun des revenus de la communauté et de permettre une rectification tenant compte d'une réduction du revenu imposable égale aux montants repris sub 10. D'autre part ma lettre du 9 août 1993 aurait dû valoir réclamation et aurait, à mon avis, dû être transmise au bureau d'imposition compétent.*

*En même temps je vous prie de bien vouloir procéder à une rectification analogue du bulletin de l'impôt sur le revenu du feu ... dont la charge fiscale est à supporter à parts égales par le soussigné et Monsieur ...*

*Par ailleurs, je sollicite une éventuelle prise en compte de mes créances d'impôt relatives aux années 1989 à 1992 (...) pour compenser le solde d'impôt dû pour l'année 1988 (...) après redressement éventuel suite à la présente demande (y inclus la moitié de la part relative au feu ... à supporter par moi). Vu que je dispose d'un délai jusqu'au 28 février 1994 pour le paiement du solde dû pour 1988, je vous prie de bien vouloir m'accorder un délai supplémentaire jusqu'à réponse de la présente (...).*

*N'ayant pas reçu de réponse à leur demande de remise gracieuse, les époux ... ont fait introduire, par requête déposée le 10 mai 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours*

tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé à la suite de la prédite demande de remise gracieuse.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours, étant donné que les demandeurs auraient, préalablement à ce recours, introduit en date du 8 février 2011 un premier recours en réformation, sinon en annulation, inscrit sous le numéro de rôle 27892, ayant pour objet la même demande tendant à l'obtention d'une remise gracieuse au sens du § 131 de la loi générale des impôts. De par l'identité de parties, d'objet et de cause entre le recours introduit le 8 février 2011 sous le numéro de rôle 27892 et le présent recours, ce dernier serait irrecevable selon « *une interprétation a contrario du principe « non bis in idem » (...) »*.

Les demandeurs répliquent qu'étant donné que le recours introduit en date du 8 février 2011, inscrit sous le numéro de rôle 27892, devrait être considéré comme irrecevable, le présent recours serait recevable, alors que l'autorité de la chose jugée n'entraînerait l'irrecevabilité d'un recours que si un acte administratif ayant fait l'objet d'une décision définitive serait remis en cause par un nouveau recours.

Dans le cadre de leur mémoire en réplique les demandeurs sollicitent encore la jonction du présent recours inscrit sous le numéro 28590 du rôle avec le recours inscrit sous le numéro 27892 du rôle, dans le souci d'une bonne administration de la justice et d'économie de procédure, étant donné qu'il existerait « *une identité de parties, d'objet et de causes.* »

Aux termes de l'article 8 (...) .... de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif « *lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas* ».

Il résulte de cette disposition que le contribuable dont la demande de remise gracieuse n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal la décision implicite de refus.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (...) .... précité, qui court à partir de l'introduction de la demande de remise gracieuse, a partant, en l'espèce, commencé à courir le 28 janvier 1994 pour expirer le 28 juillet 1994, le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2011. Il s'ensuit que le recours sous examen a été introduit dans le délai légal.

Concernant le moyen d'irrecevabilité du recours tiré d'une violation du principe de l'autorité de chose jugée, il y a lieu de préciser que celui-ci est circonscrit par la triple identité de parties, de cause et d'objet dans ce sens que ce qui a été jugé ne fait autorité que dans la mesure où la décision est intervenue entre des parties données, qu'elle a porté sur un objet

déterminé et qu'elle procède d'une certaine cause juridique. Dès qu'un de ces éléments change, il n'y a plus autorité de la chose jugée puisqu'il y a en réalité un nouveau litige<sup>1</sup>.

Il convient encore de rappeler que l'objet de la demande consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir est celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, notamment par rapport aux actes ou décisions critiqués à travers le recours<sup>2</sup>. La seule décision utilement attaquée est celle qui figure dans le dispositif de la requête introductive d'instance<sup>3</sup>.

Il découle de ce qui précède que le moyen tiré d'une violation du principe de l'autorité de la chose jugée n'est pas fondé, étant donné, d'une part, qu'il n'existe pas d'identité d'objet entre le recours introduit sous le numéro de rôle 27892 et le présent recours, le premier tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1988 daté du 12 novembre 1993 et du bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1988, tandis que le second tend à la réformation, sinon à l'annulation de la décision implicite de refus du directeur d'une demande de remise gracieuse, et que, d'autre part, aucune des décisions déférées n'a fait l'objet d'une décision de justice coulée en force de chose jugée.

Quant à la demande formulée par les demandeurs tendant à la jonction du recours sous examen avec le recours inscrit sous le numéro de rôle 27892, force est au tribunal de constater que ce recours est dirigé contre d'autres actes administratifs que ceux visés en l'espèce, à savoir contre le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, de sorte que la demande de jonction est à rejeter.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (...) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision implicite de refus du directeur d'une demande de remise gracieuse d'impôts<sup>4</sup>. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent, concernant le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour 1988 des consorts ..., ainsi que leur bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1988, qu'il y aurait eu une double imposition des intérêts touchés par les consorts ... à la suite d'une double ajoute au niveau de ... et au niveau des consorts ..., ce qui aurait conduit à une augmentation injustifiée du revenu imposable de Monsieur ... à hauteur de 30,... %.

---

<sup>1</sup> trib. adm. prés. 13 novembre 2007, n° 23603 du rôle, Pas. adm. 2010, V° procédure contentieuse, n° 709.

<sup>2</sup> trib. adm. 21 novembre 2001, n° 12921 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse n°272 et autres références y citées.

<sup>3</sup> trib. adm. 17 décembre 2001, n° 12830 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse n° 272 et autres références y citées.

<sup>4</sup> Cour adm. 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 662 et autres références y citées

Afin de justifier leur demande gracieuse d'impôt, les demandeurs invoquent la rigueur objective en ce qu'il ne serait pas conforme à la volonté du législateur que des revenus soient imposés deux fois et qu'une vérification complète des bulletins litigieux, avant l'écoulement des délais pour introduire une réclamation, n'aurait pas été possible avant la réception du dernier bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le délégué du gouvernement soutient que les moyens avancés par les demandeurs ne permettraient pas de retenir une iniquité, et notamment une rigueur objective, dans leur chef. Les moyens invoqués s'analyseraient plutôt en une contestation de la légalité de l'impôt, étant donné que les demandeurs remettraient en cause la détermination de l'impôt et auraient tenté, par le biais de leur demande de remise gracieuse, de contourner la forclusion attachée au délai de réclamation en matière contentieuse, concernant le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1988.

Il échet de rappeler que la demande de remise gracieuse est prévue au paragraphe 131 AO qui dispose comme suit : *« sur demande justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable (...) »*.

La première vérification, préalable, à faire est celle de savoir si la légalité de l'impôt n'a pas été contestée par les demandeurs.

Une demande de remise gracieuse s'analyse en effet exclusivement en une demande du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne saurait comporter par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette.

Il ressort de l'analyse de la lettre du 27 janvier 1994 et des moyens présentés au cours de l'instance contentieuse que les demandeurs ont mis en cause la légalité de l'impôt pour l'année 1988. Ils critiquent en effet le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'année 1988 des consorts ..., ainsi que leur bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu de l'année 1988, en soutenant qu'il y aurait eu une double imposition des intérêts touchés par les consorts ... à la suite d'une double ajoute au niveau de ... et au niveau des consorts ... et ils ont sollicité le relevé de forclusion pour pouvoir introduire une réclamation contre le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1988. Comme la question de savoir si les intérêts visées sont effectivement sujet à une double imposition nécessite une analyse du fond de l'affaire, force est de constater que la demande des époux ... aboutit à une contestation ayant trait à la légalité de l'impôt, pour laquelle il leur aurait appartenu le cas échéant d'introduire une réclamation auprès du directeur à l'encontre des bulletins critiqués.

Vu qu'une contestation ayant trait à la légalité de la fixation de l'impôt a été soulevée en l'espèce, le cas d'ouverture de la remise gracieuse d'impôts n'est en conséquence pas donné, de sorte qu'il devient surabondant d'analyser si la perception de l'impôt entraîne une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé par ce dernier à la suite d'une demande de remise gracieuse introduite par les époux ... en date du 27 janvier 1994 auprès de ce même directeur laisse d'être fondé et doit être rejeté.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

rejette la demande tendant à obtenir la jonction du présent recours avec le recours inscrit sous le numéro du rôle 27892 ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Anne Gosset, juge,  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 29 mars 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 29 mars 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif